

ВЫЕЗДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

А. К. Мусаелян, Е. Г. Молчанов

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)

Поступила в редакцию 9 октября 2019 г.

Аннотация: рассматривается современное состояние выездных налоговых проверок как одной из эффективных форм налогового контроля. Проводятся анализ выездных налоговых проверок по Ростовской области и оценка результативности их проведения. Характеризуются современные инструменты, используемые налоговыми органами в процессе планирования выездных налоговых проверок в условиях реализации программ «Реформа контрольно-надзорной деятельности» и «Цифровая экономика Российской Федерации».

Ключевые слова: налоговый контроль, выездная налоговая проверка, результативность, предпроторочный анализ, цифровизация.

Abstract: the paper examines the current state of this form of tax control as a field tax audit. The analysis of field tax audits in the Rostov region and the assessment of the effectiveness of their conduct. Characterized by modern tools used by tax authorities in the process of planning field tax audits in the context of the implementation of the programs «Reform of Control and Supervision Activities» and «Digital Economy of the Russian Federation».

Key words: tax control, on-site tax audit, performance, pretest analysis, digitalization.

В последнее время наблюдается тенденция роста налоговых поступлений в бюджеты всех уровней. Это вызвано проводимой государством налоговой реформой и никоим образом не должно расцениваться налогоплательщиками как основание для ослабления требований к налоговой культуре и дисциплине.

Несмотря на имеющиеся положительные результаты, достигнутые за последние годы, некоторые аспекты деятельности налоговых органов остаются нерешенными и вызывают массу затруднений и неясностей с точки зрения налогового процесса. Одним из таких аспектов (механизмов) является налоговый контроль, а точнее выездная налоговая проверка, выступающая одной из его форм.

Выездная налоговая проверка сегодня выступает основным инструментом контрольной работы налоговых органов, который позволяет основательно проверять полноту и правильность уплаты налогов, сборов, страховых взносов и исполнение налогоплательщиком обязан-

ностей, возложенных на него налоговым законодательством.

В ходе проведения выездной налоговой проверки налоговыми органами, согласно части первой Налогового кодекса РФ, могут осуществляться дополнительные мероприятия налогового контроля, показанные на рис. 1.

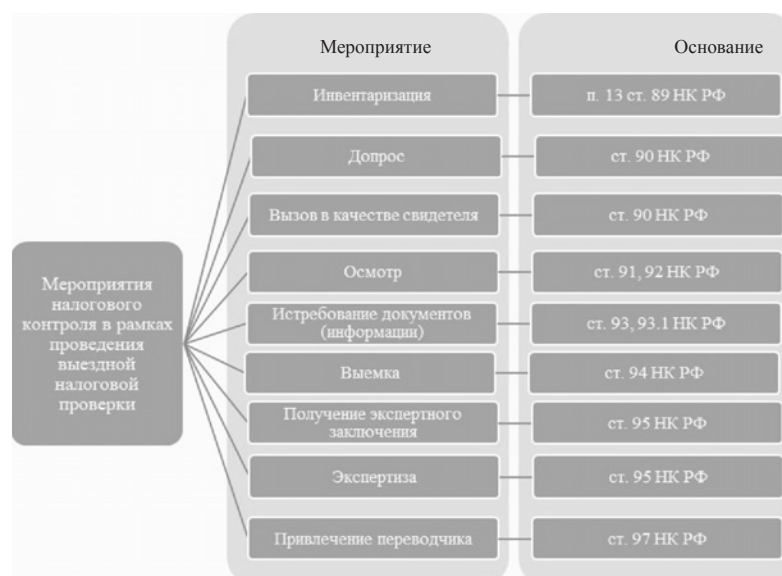


Рис. 1. Дополнительные мероприятия налогового контроля в рамках проведения налоговых проверок (источник: составлено авторами с использованием [1])

Критерии самостоятельной оценки рисков налогоплательщиков с целью выявления возможности проведения выездной налоговой проверки

Показатель проверки	Метод проверки	Вариант наступления риска проверки
Средний уровень налоговой нагрузки	Сравнение	Налоговая нагрузка ниже среднего уровня по аналогичному виду экономической деятельности
Убытки	Анализ бухгалтерской и налоговой отчетности	Наличие убытков на протяжении нескольких налоговых периодов
Сумма налоговых вычетов	Анализ бухгалтерской и налоговой отчетности	Наличие значительных сумм налоговых вычетов за определенный налоговый период
Темп роста расходов, доходов	Анализ бухгалтерской и налоговой отчетности	Высокие темпы роста расходов над ростом доходов от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг
Среднемесячная заработная плата на одного работника	Сравнение	Среднемесячная заработная плата сотрудника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ
Критерии применения специального налогового режима	Анализ налоговой отчетности	Неоднократное приближение к предельному значению величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы
Доходы, расходы индивидуального предпринимателя	Сравнение и анализ налоговой отчетности	Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год
Заключение договоров без деловой цели	Анализ договоров	Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками без наличия разумных экономических или иных причин
Наличие пояснений по показателям деятельности налогоплательщика	Анализ данных о непредставлении пояснений в налоговый орган	Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности и (или) непредставление налогового органу запрашиваемых документов
Количество раз постановки на учет в разных субъектах РФ	Анализ данных регистрации и постановки на учет налогоплательщика	Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения
Уровень рентабельности	Сравнение данных	Значительное отклонение уровня рентабельности, по данным бухгалтерского учета, от уровня рентабельности для данной сферы деятельности, по данным статистики
Налоговый риск	Анализ финансово-хозяйственной деятельности	Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском

Источник: составлено авторами с использованием [2].

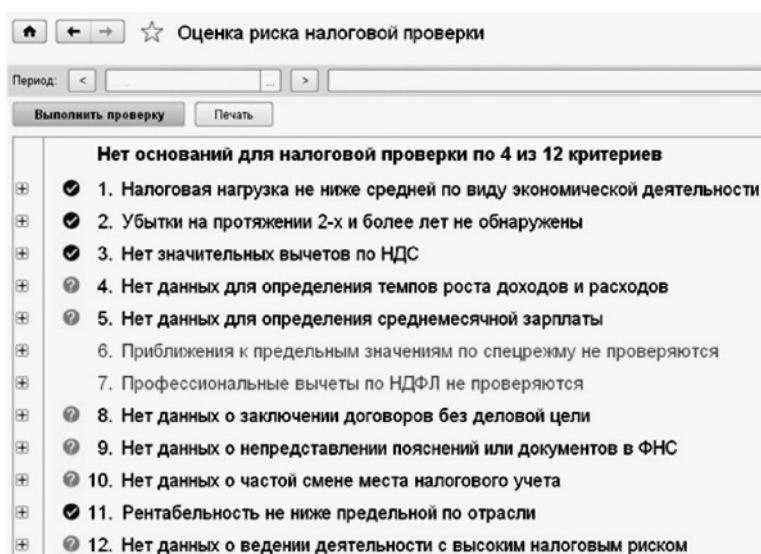


Рис. 2. Оценка рисков налоговой проверки в системе «1С:Бухгалтерия 8»

В последние годы при организации контрольной работы налоговых органов произошел отказ от тотального налогового контроля и делался акцент на переход к контролю, основанному на критериях риска, что утверждено приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». Ключевым моментом в данной концепции стали общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков возможности проведения выездной налоговой проверки для налогоплательщика (табл. 1).

Развитие современных информационных технологий дало возможность налогоплательщикам автоматически выполнять проверку в любом периоде. Так, данная технология была реализована в системе «1С: Бухгалтерия 8» (редакция 3.0) (рис. 2).

Стоит отметить, что это всего лишь общедоступные критерии. В «арсенале» налоговых органов сегодня присутствует большее количество подобных критериев. Наличие такого количества критериев обусловлено изменениями в контрольной деятельности налоговых органов, связанной с внедрением риск-ориентированного подхода, который заложен в основу приоритетной программы «Реформа контрольной и надзорной деятельности», утверждённой 21 декабря 2016 г. президиумом Совета при Президенте Российской Федерации по стратегическому развитию и приоритетным проектам.

В концепции планирования выездных налоговых проверок заложен так называемый «предпроверочный анализ», который осуществляется специально организованным отделом в налоговых органах и заключается во всесторонней оценке финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика как субъекта налоговых отношений.

В ходе проведения данного анализа в деятельности налогоплательщика выявляются факты сокрытия доходов, ухода от налогообложения, занижения показателей бухгалтерской и налоговой отчетности, и он включается в план проведения выездных налоговых проверок. План проведения выездных налоговых проверок утверждает вышестоящая организация, т. е.

Управление территориальной налоговой инспекции, в которой будет проводиться проверка [3].

Применение риск-ориентированного подхода в процессе планирования выездных налоговых проверках основано на трех составляющих (рис. 3).

Риск-ориентированный подход также изменил и подход к планированию самих выездных проверок (рис. 4).

Инструментом определения претендентов на проведение выездной налоговой проверки является ПК «ППА-Отбор», который позволяет сформировать досье по налогоплательщику.

Данная автоматизированная система отбора налогоплательщиков на этапе предпроверочного анализа позволяет исключить человеческий фактор из процесса отбора объектов контроля и, как следствие, снизить коррупционную составляющую.

Программный комплекс «предпроверочный анализ «ППА-Отбор» представляет собой:

- единую архитектуру налоговых рисков – 25 критериев, позволяющих осуществлять автоматизированный отбор налогоплательщиков для проведения ВВП на базе данных отчетности, ПК «АСК НДС-2», ФИРов «Таможня», «Однодневки», «Банк России» и иных информресурсов. Планируется внедрение еще 40 критериев, основанных на анализе банковских документов, ПК «Мониторинг-Алко», ИР «Трансфертная цена»;
- автоматизированный расчет рисков по всем налогоплательщикам;
- инструмент в деятельности налоговых органов, позволяющий использовать максимальное количество источников данных и их перекрестный анализ;
- систему мониторинга поведения налогоплательщиков (группы или сегмента).

Немаловажным фактором развития процесса планирования выездных налоговых проверок является, как отмечалось ранее, внедрение в деятельность информационного ресурса «Анализ банковских документов», который позволит налоговым инспекторам видеть движение по счетам организации (рис. 5).

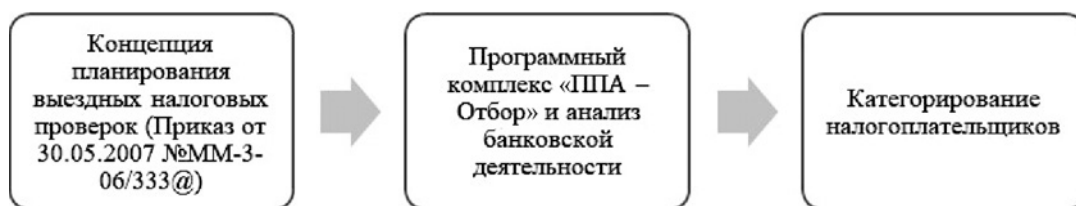


Рис. 3. Составляющие процесса планирования выездной налоговой проверки



Рис. 4. Основные изменения в планировании выездных налоговых проверок на основе риск-ориентированного подхода



Рис. 5. Возможности информационного ресурса «Анализ банковских документов» для целей планирования выездных налоговых проверок

Ожидаемым результатом от применения в практике контрольной деятельности налоговых органов указанных составляющих выступает создание равных конкурентных условий для ведения бизнеса в результате пресечения схем уклонения от уплаты налогов.

Применение риск-ориентированного подхода в процессе планирования и проведения выездных налоговых проверок, а также представленных выше инструментов на основе современных информационных технологий позволило налоговым органам войти в десятку рейтинга видов государ-

ственного контроля и занимать лидирующие позиции (рис. 6).

Проведем анализ динамики основных показателей по выездным налоговым проверкам в Ростовской области за 2015–2018 гг.

На рис. 7 представлена динамика общего количества проведенных выездных налоговых проверок организаций и физических лиц в Ростовской области за 2015–2018 гг. в сравнении с Южным федеральным округом.

Анализ представленных данных позволяет сказать, что за 2015–2018 гг. наблюдается сниже-

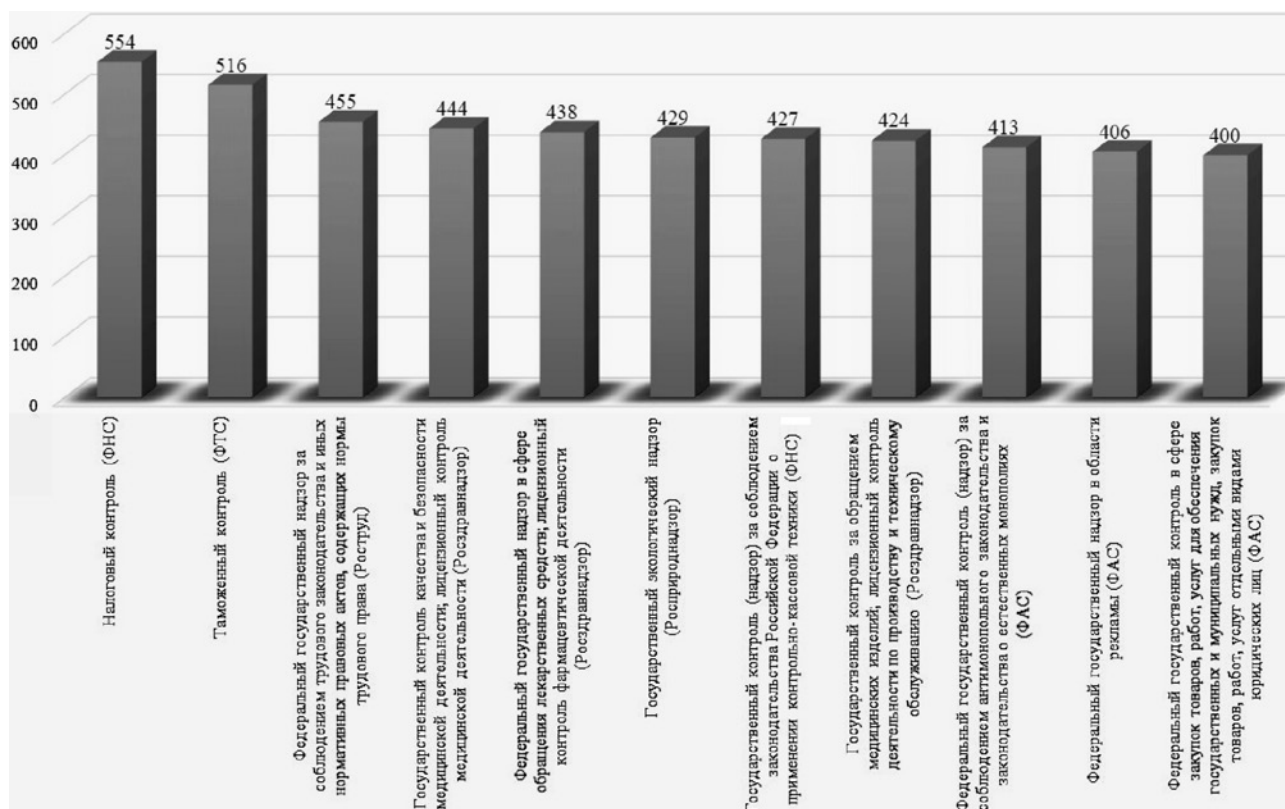


Рис. 6. Рейтинг видов государственного контроля (источник: составлено авторами на основании [4])

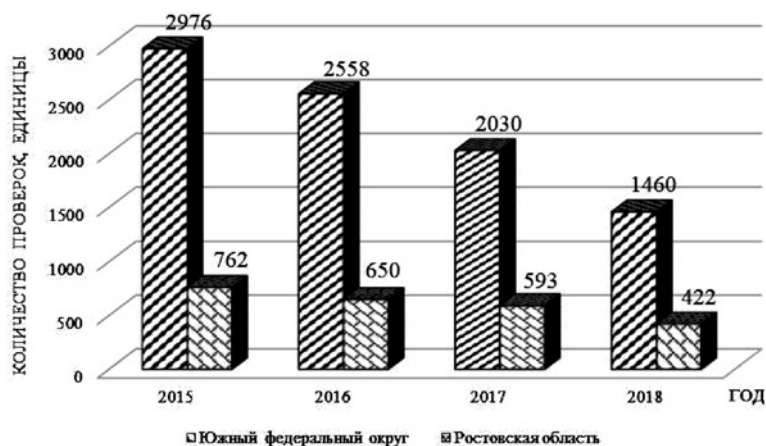


Рис. 7. Динамика количества выездных налоговых проверок в Южном федеральном округе и Ростовской области за 2015–2018 гг. (источник: составлено авторами по [5])

ние количества проведенных выездных налоговых проверок как по Южному федеральному округу, так и по Ростовской области. Количество выездных проверок в целом сократилось на 340 единиц в Ростовской области, достигнув на 1 января 2019 г. значения 422 единицы (на 1 января 2016 г. их количество составляло 762 единицы).

Несмотря на это обстоятельство, вызванное изменениями к методике проведения выездных налоговых проверок, за анализируемый период более 25 % проверок по Южному федеральному округу приходится на Ростовскую область (рис. 8).

Поскольку выездные налоговые проверки, как и любой другой вид налогового контроля, имеют своей целью контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, то и направлены они на выявление подобных нарушений. На рис. 9 представлены данные, характеризующие динамику выявленных налоговых нарушений в ходе проведения выездных налоговых проверок и соответствующих мероприятий налоговыми органами Ростовской области.

Данные рисунка говорят о том, что налоговыми органами проводились эффективные выездные налоговые проверки на основе действующей кон-

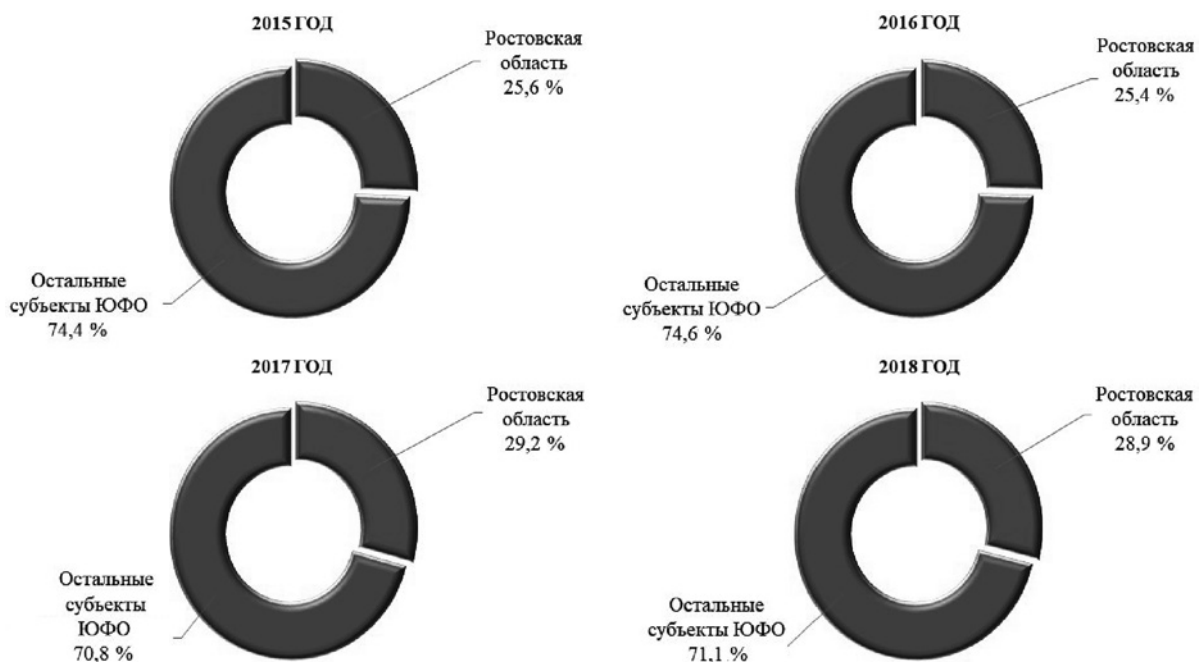


Рис. 8. Удельный вес выездных проверок Ростовской области в общей структуре по ЮФО за 2015–2018 гг. (источник: рассчитано авторами на основании [5])

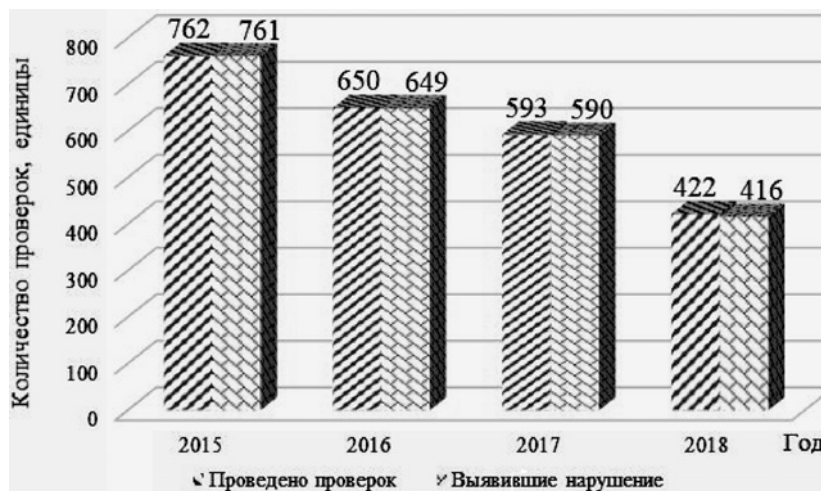


Рис. 9. Динамика количества выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами Ростовской области за 2015–2016 гг. и выявивших нарушения (источник: составлено авторами по [5])

цепции планирования. Так, например, в 2017 г. из 593 единиц проверок 590 выявили нарушения, а в 2018 г. из 422 проверок количество с нарушениями составило 416 единиц.

На основании представленных данных можно определить результативность выездных налоговых проверок (рис. 10) и заметить, что на протяжении анализируемого промежутка времени показатель результативности находится на уровне выше 99 % и лишь в 2018 г. он составил 98,58 %. Данное снижение может говорить лишь об эффективной ин-

формационно-разъяснительной работе налоговых органов региона с налогоплательщиками на предмет совершения налоговых правонарушений.

Формализованный анализ результатов выездных налоговых проверок в Ростовской области позволил сформировать основные нарушения законодательства о налогах и сборах, допускаемые налогоплательщиками. Наиболее часто встречающиеся из них показаны на рис. 11.

Следствием выявления нарушений выступает сумма доначислений по результатам проверки, кото-

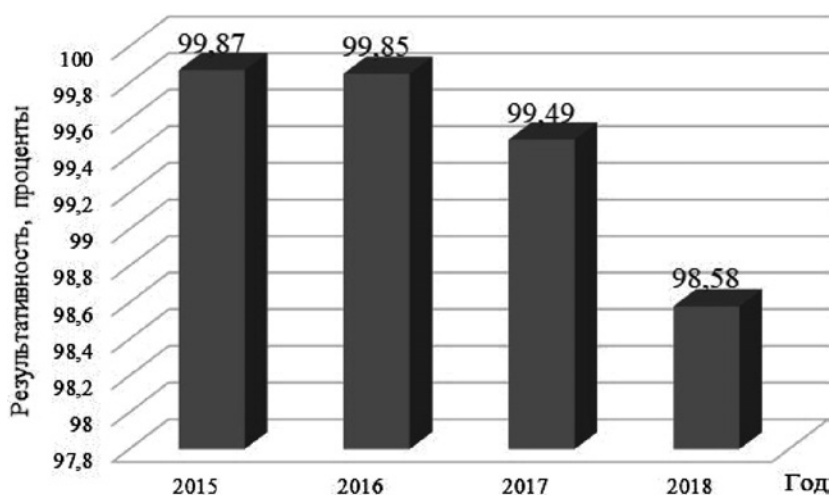


Рис. 10. Результативность проведения выездных налоговых проверок в Ростовской области за 2015–2018 гг. (источник: рассчитано авторами на основании [5])

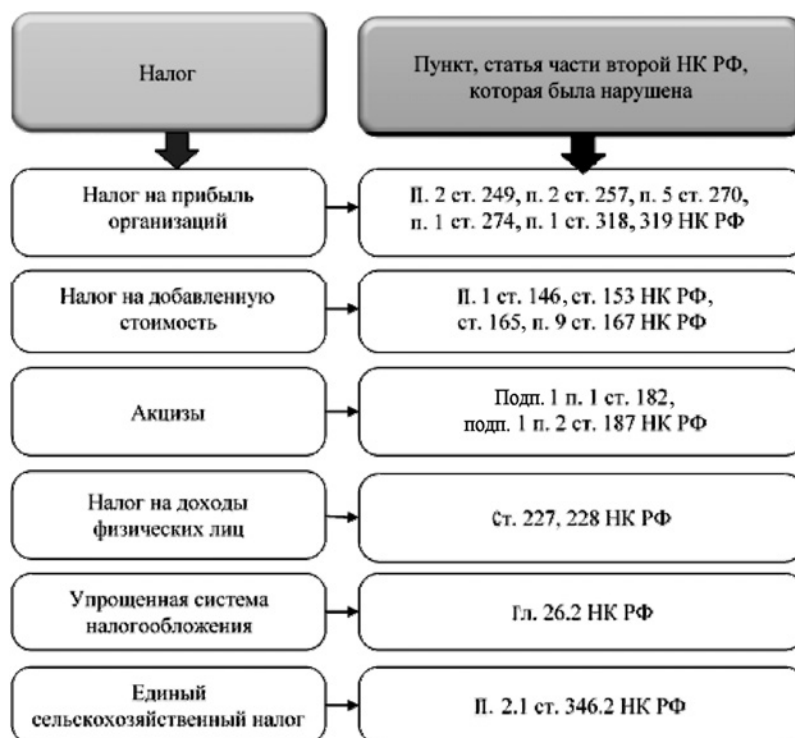


Рис. 11. Характерные нарушения законодательства о налогах и сборах, выявленные в процессе формализованного анализа результатов выездных налоговых проверок по Ростовской области (представлено частично)

рая позволяет рассчитать такой показатель, как сумма доначислений на одну результативную проверку.

Рисунок 12 показывает суммы дополнительных начислений за 2015–2018 гг., предъявленные налоговыми органами Ростовской области. Стоит отметить, что данные суммы включают в себя пени, штрафы и сами недопоступившие в бюджет налоговые платежи.

Данные рисунка демонстрируют, что по результатам выездных налоговых проверок наибольшее значение в общей сумме дополнительных поступлений приходится на налоги. Динамика суммы доначислений на одну результативную проверку за 2015–2018 гг. представлена на рис. 13.

Рассчитанные суммы доначислений на одну результативную проверку за анализируемый период времени показывают неоднозначные скачки. Так, сумма таких доначислений в 2018 г. составляла 9747,5 тыс. руб. при количестве результативных проверок, равном 416 единицам, а в 2015 г. при 761 результативной проверке – всего лишь 6415,8 тыс. руб. Таким образом, можно сделать вывод, что внедрение концепции планирования налоговых проверок, основанной на риск-ориентированном подходе, со временем доказывает свою эффективность.

Наличие положительных результатов реализации концепции не говорит о полной эффективно-

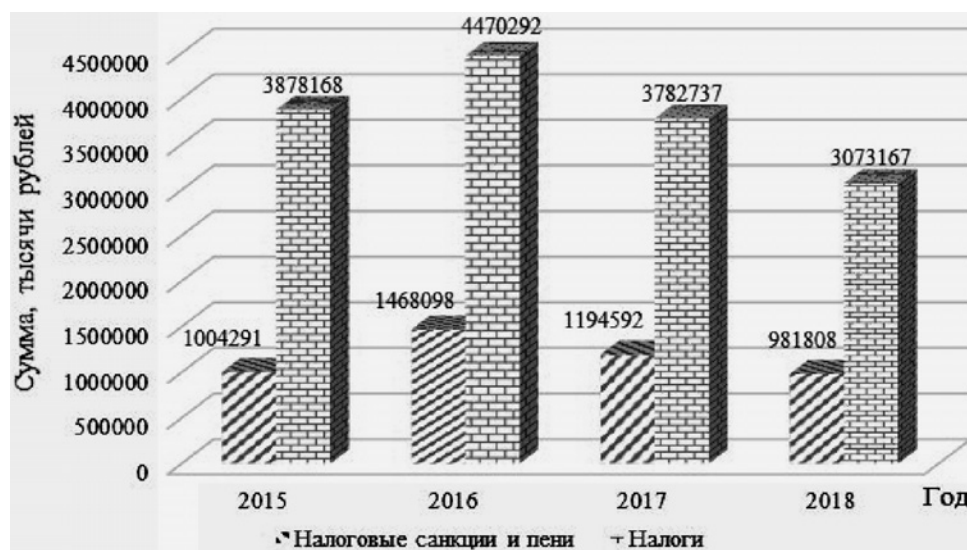


Рис. 12. Сумма дополнительных начислений за 2015–2018 гг. по результатам выездных налоговых проверок в Ростовской области (источник: рассчитано авторами на основании [5])

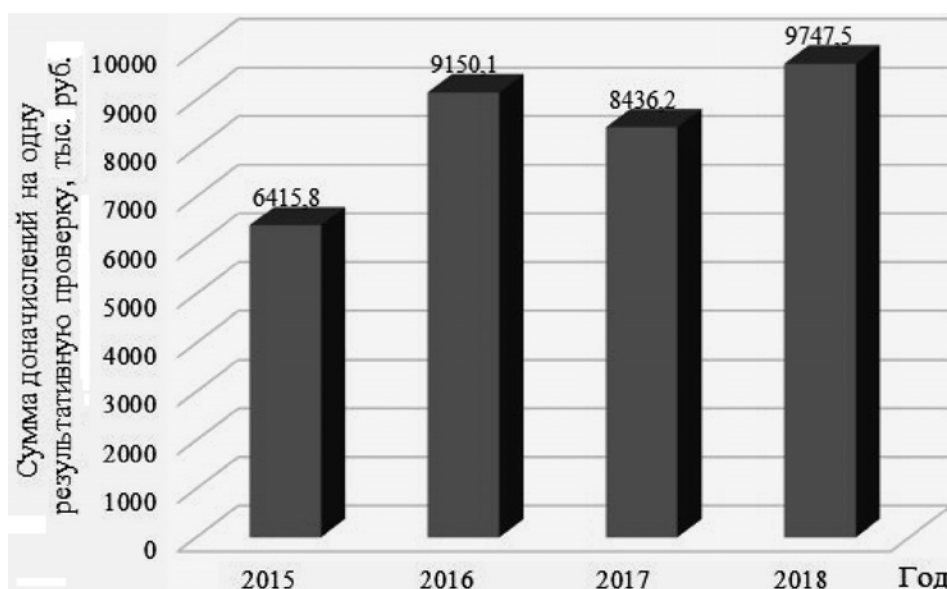


Рис. 13. Сумма доначислений на одну результативную проверку (источник: рассчитано авторами на основании [5])

сти. Основные проблемы, которые характерны на современном этапе:

- отношение должностных лиц к проведению проверки как формальной процедуре;
- недостаточная изученность и неполнота доказательственной базы;
- отсутствие компетентности отдельных сотрудников налоговых органов при проведении выездной налоговой проверки;
- проведение поверхностного предпроверочного анализа по имеющимся шаблонам и зачастую отсутствие четких рекомендаций;
- наличие неточностей в законодательстве о налогах и сборах.

С целью достижения высоких положительных результатов проведения налоговых выездных проверок стоит оптимизировать работу налоговых органов и служб, которая будет направлена на повышение эффективности выездных налоговых проверок и на избежание низкорезультативных налоговых проверок. В связи с этим необходимым инструментом совершенствования выездных налоговых проверок выступают:

– разработка четких регламентов проведения выездной налоговой проверки для всех инспекторов, входящих в рабочую группу;

– применение экспертных методов в деятельности группы налоговых инспекторов, задействованных в проведении выездной налоговой проверки.

– совершенствование законодательства, регламентирующего процедуры проведения выездной налоговой проверки;

– постоянный обмен опытом между инспекторами.

Важнейшим аспектом в деятельности налоговых органов выступает более тщательное информирование налогоплательщиков об их правах и обязанностях, а также о выявленных опасных схемах уклонения от уплаты налогов, сборов и страховых взносов.

Все это, вместе взятое, позволит не только обеспечить рост уровня налоговой грамотности и дисциплины налогоплательщиков, но и снизить затраты на проведение мероприятий выездных налоговых проверок, обеспечив их эффективность.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2018). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/

2. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012). – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=129610&fld=134&dst=100000001,0&rnd=0.1734946554753063#03879442078344242>.

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)

Мусаелян А. К., кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой «Налоги и налогообложение»

E-mail: anjelika-rsue@yandex.ru

Тел.: +7 (863) 261-38-38

Молчанов Е. Г., кандидат экономических наук, советник государственной гражданской службы РФ 1-го класса, декан факультета экономики и финансов

E-mail: molch4nov.e@yandex.ru

Тел.: +7 (863) 261-38-38

3. *Синегрибова И. В.* Выездные налоговые проверки : актуальные вопросы проведения и пути совершенствования / И. В. Синегрибова, Е. С. Алексеева // Журнал экономических исследований. – 2017. – Т. 3, № 10. – С. 12–23.

4. Индекс качества администрирования контрольно-надзорных функций. – URL: <http://контроль-надзор.рф/explibrary/?showID=93>

5. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок) (2-НК). – URL: https://www.nalog.ru/rn61/related_activities/statistics_and_analytics/forms/

Rostov State University of Economics

Musaelyan A. K., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of Department of «Taxes and Taxation»

E-mail: anjelika-rsue@yandex.ru

Tel.: +7 (863) 261-38-38

Molchanov E. G., Candidate of Economic Sciences, Adviser of the State Civil Service of the Russian Federation, 1st class, Dean of the Faculty of Economics and Finance.

E-mail: molch4nov.e@yandex.ru

Tel.: +7 (863) 261-38-38